

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kahdeksas jaosto)

26 päivänä syyskuuta 2013 (*)

Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 2 artiklan 1 kohdan c alakohta sekä 26, 62 ja 63 artikla – Verotettava tapahtuma – Vastavuoroiset suoritukset – Vastikkeelliset liiketoimet – Liiketoimen veron peruste, kun vastike muodostuu palveluista – Luonnollisen henkilön yhtiölle myöntämä oikeus käyttää kiinteää omaisuutta ja vuokrata sitä kolmansille yhtiön suorittamia kyseisen omaisuuden kunnostus- ja kalustamispalveluja vastaan

Asiassa C-283/12,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Administrativen sad Varna (Bulgaria) on esittänyt 29.5.2012 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 6.6.2012, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Serebryannay vek EOOD

vastaan

Direktor na Direktsia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja E. Jarašiūnas (esittelevä tuomari) sekä tuomarit C. Toader ja C. G. Fernlund,

julkisasiamies: Y. Bot,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Bulgarian hallitus, asiamiehinään E. Petranova ja Y. Atanasov,
- Euroopan komissio, asiamiehinään C. Soulay ja R. Lyal,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan sekä 26, 62 ja 63 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Serebryannay vek EOOD (jäljempänä Serebryannay vek) ja Direktor na Direktsia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto"

– Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (kansallisen keskusverohallinnon Varnan yksikön valitus- ja täytäntöönpanoasioiden osaston johtaja, jäljempänä Direktor) ja jossa on kyse veronoikaisupäätöksestä, jolla Serebryannay vek velvoitettiin maksamaan arvonlisäveroa heinäkuulta 2010.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

— —

c) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta;

— —”

4 Direktiivin 26 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Vastikkeellisiin palveluihin rinnastetaan seuraavat liiketoimet:

a) yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran ottaminen verovelvollisen omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön taikka yleisesti ottaen muuhun kuin yrityksen varsinaisiin tarkoituksiin kuuluvaan käyttöön, jos tavara on oikeuttanut arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen;

b) verovelvollisen vastikkeettomasti omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön tai yleisesti ottaen muita kuin yrityksen varsinaisia tarkoituksia varten suorittama palvelu.”

5 Mainitun direktiivin 62 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tässä direktiivissä tarkoitetaan:

1) ’verotettavalla tapahtumalla’ tapahtumaa, jonka johdosta verosaatavan syntymiselle välttämättömät oikeudelliset edellytykset täytyvät;

2) ’verosaatavan syntymisellä’ veroviranomaisille lain nojalla tietystä hetkestä alkaen syntyvää oikeutta vaatia veronmaksuvelvolliselta veron maksamista, vaikkakin maksua voitaisiin lykätä.”

6 Arvonlisäverodirektiivin 63 artiklassa säädetään, että ”verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan”.

7 Saman direktiivin 65 artiklassa säädetään, että ”jos ennen tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta maksetaan ennakkomaksu, verosaatava syntyy vastaanotetun määrän osalta sillä hetkellä, jolloin maksu otetaan vastaan”.

8 Arvonlisäverodirektiivin 73 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Muiden kuin 74–77 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet."

9 Arvonlisäverodirektiivin 75 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Sellaisten 26 artiklassa tarkoitettujen palvelujen suoritusten osalta, joissa yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvaa tavaraa käytetään yksityisiin tarpeisiin tai palvelu suoritetaan vastikkeettomasti, veron peruste on verovelvolliselle palvelujen suorituksesta aiheutuvien kustannusten määrä."

10 Kyseisen direktiivin 80 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat veropetosten tai veronkierron estämiseksi toteuttaa toimenpiteitä varmistaakseen, että sellaisten tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta, joihin liittyy jäsenvaltion määrittelemiä perhe- tai muita läheisiä henkilökohtaisia suhteita taikka johto-, omistus-, jäsenyys-, rahoitus- tai oikeussuhteita, veron perusteena käytetään siinä luetelluissa tapauksissa käypää markkina-arvoa.

Bulgarian lainsäädäntö

11 Arvonlisäverolain (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost; DV nro 63, 4.8.2006), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa, 2 §:n 1 momentissa säädetään, että arvonlisäveroa on suoritettava jokaisesta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta.

12 Arvonlisäverolain 9 §:ssä säädetään seuraavaa:

"(1) Palvelujen suorituksella tarkoitetaan mitä tahansa palvelun suorittamista.

(2) Palvelun suoritukseksi katsotaan myös

--

4. haltijan/käyttäjän suorittama palvelu vuokratun tai käyttöön annetun omaisuuden korjaamiseksi ja/tai parantamiseksi.

(3) Vastikkeellisiin palveluihin rinnastetaan

1. palvelun suoritus verovelvollisen luonnollisen henkilön, omistajan, työntekijöiden tai kolmansien yksityiseen käyttöön, jos palvelun suoritushetkellä käytetään esinettä, jonka valmistamisessa, tuonnissa tai hankinnassa ostoihin sisältyvä vero on vähennetty kokonaan tai osittain

2. vastikkeeton palvelun suoritus verovelvollisen luonnollisen henkilön, omistajan, työntekijöiden tai kolmansien yksityiseen käyttöön.

(4) Edellä olevaa 3 momenttia ei sovelleta, jos kyseessä on

--

2. haltijan/käyttäjän suorittama vastikkeeton palvelu vuokratun tai käyttöön annetun omaisuuden korjaamiseksi, jos omaisuus on vuokrattu haltijalle/käyttäjälle tai annettu tämän käyttöön ja sitä on tosiasiallisesti käytetty vähintään kolmen vuoden ajan

3. käyttöoikeuden haltijan suorittama vastikkeeton palvelu käyttöön annetun omaisuuden

parantamiseksi, jos se on käyttöoikeussopimuksen ehtona ja/tai velvoitteena

— —”

13 Arvonlisäverolain 25 artiklassa säädetään seuraavaa:

”(1) Tässä laissa 'verotettavalla tapahtumalla' tarkoitetaan verovelvollisen tässä laissa tarkoitetulla tavalla suorittamaa tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta – —.

(2) Verotettava tapahtuma toteutuu sinä ajankohtana, jona omistusoikeus tavaraan siirtyy tai palvelu suoritetaan.

(3) Edellä 2 momentissa tarkoitettuja tapauksia lukuun ottamatta verotettava tapahtuma toteutuu

— —

6. ajankohtana, jona omaisuus tosiasiallisesti palautetaan korjattuna ja/tai parannettuna sopimuksen voimassaolon tai omaisuuden käytön päättyessä tapauksissa, joissa haltija/käyttäjä suorittaa vastikkeettomia palveluja vuokratun tai käyttöön annetun omaisuuden korjaamiseksi ja/tai parantamiseksi eivätkä 9 §:n 4 momentin 2 ja 3 kohdassa säädetyt edellytykset täyty.

— —

(6) Edellä 2, 3 ja 4 momentissa tarkoitettuna verotettavan tapahtuman toteutumisajankohtana

1. syntyy tämän lain mukainen verosaatava verollisten liiketoimien osalta ja rekisteröidyn henkilön veronmaksuvelvollisuus.

— —”

14 Arvonlisäverolain 26 §:ssä säädetään seuraavaa:

”— —

(2) Veron peruste määritetään kaiken sen perusteella, mikä lasketaan korvaukseksi, jonka tavaran luovuttaja tai palvelun suorittaja on liiketoimen yhteydessä saanut luovutuksen tai suorituksen vastaanottajalta tai muulta henkilöltä tai jonka luovutuksen tai suorituksen vastaanottaja on tälle velkaa, Bulgarian levinä (BGN) ja stotinkaina ilman arvonlisäveroa. Vastikkeena ei pidetä vahingonkorvauksen luonteisia korkoja eikä sopimussakkoja.

— —

(7) Jos vastike on määrätty kokonaan tai osittain tavaroina tai palveluina (maksu suoritetaan kokonaan tai osittain tavaroina tai palveluina), liiketoimen veron perusteena on luovutetun tavaran tai suoritettun palvelun käypä markkina-arvo laskettuna sinä ajankohtana, jona arvonlisäverosaatava on syntynyt.”

15 Arvonlisäverolain 27 §:n 3 momentissa säädetään seuraavaa:

”— —

(3) Seuraavien suoritusten veron perusteena on käypä markkina-arvo:

1. etuyhteydessä olevien osapuolten välinen liiketoimi

— —

3. edellä 9 §:n 2 momentin 4 kohdassa tarkoitettu vastikkeeton liiketoimi.”

16 Arvonlisäverolain 130 artiklassa säädetään seuraavaa:

”(1) Liiketoimi, jossa vastike on määrätty (kokonaan tai osittain) maksettavaksi tavaroina tai palveluina, katsotaan kahdeksi vastavuoroiseksi liiketoimeksi, joissa kumpikin tavaran luovuttaja ja palvelun suorittaja katsotaan sen tavaran tai palvelun myyjäksi, jonka se luovuttaa tai suorittaa, ja sen tavaran tai palvelun ostajaksi, jonka se vastaanottaa.

(2) Edellä 1 momentissa tarkoitettujen liiketoimien verotettava tapahtuma toteutuu lain yleisten säännösten mukaisesti.

(3) Edellä 1 momentissa tarkoitettua liiketoimea, jonka verotettava tapahtuma toteutuu aiemmin, pidetään toisen liiketoimen (täydellisenä tai osittaisena) ennakkomaksuna.”

17 Arvonlisäverolain täydentävien säännösten 1 §:n 8 kohdan mukaan liiketoimi on vastikkeeton, kun siitä ei saada vastasuoritusta tai kun sen arvo ylittää moninkertaisesti vastasuorituksen arvon.

18 Yhteisöverolain (Zakon za korporativnoto i podohodno oblagane) 15 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Aineettomia käyttöomaisuushyödykkeitä verotuksessa ovat

1. hankitut muut kuin rahamääräiset varat,

a) joilla ei ole fyysistä olomuotoa

b) joita käytetään yli 12 kuukautta

c) joilla on rajallinen käyttöaika

d) joiden arvo on yhtä suuri tai suurempi kuin pienin seuraavista arvoista:

aa) aineettomien käyttöomaisuushyödykkeiden arvon olennaisuusraja, joka on määritetty verovelvollisen kirjanpito- ja arvostusmenetelmän mukaisesti

bb) 700 BGN

— —

3. määrät, jotka lasketaan sellaisen liiketoiminnan perusteella, joka johtaa vuokratuista tai käyttöön annetuista käyttöomaisuushyödykkeistä saatavan taloudellisen hyödyn kasvuun; nämä määrät eivät ole aineettomia käyttöomaisuushyödykkeitä verotuksessa.

— —”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

19 Serebryannay vek on Bulgarian oikeuden mukaan perustettu yhdenmiehen rajavastuuyhtiö,

jonka omistaja ja toimitusjohtaja on Bodzuliak. Kaupparekisterin mukaan yhtiön toimialana on muun muassa kiinteistönvuokraus, matkailu ja majoituspalvelut.

20 Kesäkuussa 2009 Bodzuliak osti yksityishenkilön ominaisuudessa huoneiston Varnassa sijaitsevasta huoneistohotellista. Hän hankki myös toisen huoneiston samasta kaupungista. Huoneistojen on ilmoitettu olevan Bodzuliakin ja hänen puolisonsa (jäljempänä omistajat) yhteisomistuksessa.

21 Bodzuliak teki omissa nimissään 8.4.2009 Serebryannay vekin kanssa kaksi samansisältöistä sopimusta, joiden nojalla hän myönsi yhtiölle ”esineoikeudellisen käyttöoikeuden” rakennusvaiheessa olevaan kiinteään omaisuuteensa ja erityisesti kyseisiin kahteen huoneistoon viiden vuoden ajaksi, ja käyttöoikeutta oli mahdollisuus pidentää. Serebryannay vekin oli tarkoitus vuokrata huoneistot kolmansille.

22 Sopimusten mukaan Serebryannay vekin ei tarvitse maksaa omistajille vuokraa sopimusten voimassaoloajalta. Sitä vastoin yhtiö sitoutui suorittamaan omissa nimissään, omalla kustannuksellaan ja omaa harkintaansa käyttäen huoneistojen valmistumisen ja käyttöönoton edellyttämät kunnostus- ja asennustyöt – muun muassa lattian osto ja toimitus, kalusteet, sisustus ja saniteettitilat –, jotta huoneistoja voitaisiin käyttää. Sopimusten päättyessä omistajien oli tarkoitus ottaa kunnostetut huoneistot haltuunsa.

23 Veroviranomaiset suorittivat 21.10.2010 verotarkastuksen ja tekivät heinäkuuta 2010 koskevan veronokaisupäätöksen. Veroviranomaiset katsoivat, että Serebryannay vek oli suorittanut omistajille vastikkeettoman palvelun ja että kyseisen suorituksen veron peruste vastasi palvelusta yhtiölle aiheutuneiden kustannusten arvoa.

24 Serebryannay vek teki kyseisestä päätöksestä oikaisuvaatimuksen Direktorille. Direktor poisti veronokaisupäätöksen 10.6.2011 tekemällään päätöksellä ja palautti asian veroviranomaisille uutta verotarkastusta varten. Direktor katsoi lähinnä, että kyseessä on palvelujen vaihto, koska Serebryannay vek oli saanut huoneistot vuokralle vastikkeena niiden kunnostus- ja kalustamispalveluista. Tämän tulkinnan mukaisesti Direktor katsoi arvonlisäverolain 26 §:n 7 momentin perusteella, että kyseessä olevien huoneistojen kunnostus- ja kalustamispalvelujen veron perusteena oli palvelujen markkinahinta ja se piti määrittää uudessa verotarkastuksessa.

25 Veroviranomaiset suorittivat uuden verotarkastuksen ja totesivat, että kyseessä oli arvonlisäverolain 130 §:ssä tarkoitettujen palveluiden eli Serebryannay vekin suorittamien kunnostus- ja kalustamispalveluiden ja omistajien suorittaman vuokrauspalvelun vaihto sillä perusteella, että Bodzuliak omistaa kyseessä olevat huoneistot yhdessä puolisonsa kanssa, että hän on Serebryannay vekin osakepääoman ainoa omistaja ja ettei vuokrasta ollut sovittu.

26 Veroviranomaiset katsoivat, että kunnostus- ja kalustamispalvelujen suoritusajankohta oli ajankohta, jolloin lupa sen hotellin käyttöön, jossa tämän tuomion 20 kohdassa mainittu ensimmäinen huoneisto sijaitsee, oli annettu eli 29.6.2010. Samassa kohdassa mainitun toisen asunnon osalta palveluiden suoritusajankohdaksi katsottiin lopullisen vastaanottopöytäkirjan antamisajankohta eli 30.6.2010.

27 Veroviranomainen totesi kyseisten ajankohtien perusteella, että Serebryannay vekin olisi pitänyt antaa lasku suorittamistaan kunnostus- ja kalustamispalveluista viimeistään 5.7.2010.

28 Koska liiketoimet oli suoritettu toisiinsa etuyhteydessä olevien osapuolten välillä, katsottiin, että Serebryannay vekin suorittamien palvelujen veron perusteen oli oltava mainittujen tavaroiden ja palvelujen käypä markkina-arvo. Kahden kyseessä olevan huoneiston kokonaisarvoksi

vahvistettiin asiantuntijalausunnon perusteella 558 000 BGN. Tämän perusteella veroviranomaiset tekivät 14.12.2011 uuden veronokaisupäätöksen, jossa todettiin, että Serebryannay vek oli velvollinen maksamaan heinäkuulta 2010 111 600 BGN:n suuruisen arvonlisäverovelan lisättynä 6 341,55 BGN:n suuruisilla viivästyskoroilla.

29 Serebryannay vek teki tästä veronokaisupäätöksestä oikaisuvaatimuksen Direktorille, joka hylkäsi oikaisuvaatimuksen 12.3.2012 tekemällään päätöksellä. Yhtiö nosti kanteen kyseisestä päätöksestä ennakkoratkaisupyynnön esittäneessä tuomioistuimessa. Kanteensa tueksi yhtiö väittää, ettei kyseessä ole palvelujen vaihto vaan yhtiö on suorittanut arvonlisäverolain 9 §:n 2 momentin 4 kohdassa tarkoitetun vastikkeettoman palvelun. Yhtiö katsoo, että kyseisen suorituksen verotettava tapahtuma toteutuu sinä ajankohtana, jona omaisuus tosiasiallisesti palautetaan parannettuna sopimuksen voimassaolon tai omaisuuden käytön päättyessä arvonlisäverolain 25 §:n 3 momentin 6 kohdan mukaisesti.

30 Toissijaisesti Serebryannay vek väittää, että arvonlisävero olisi pitänyt kantaa kesäkuussa 2010 eli sinä ajanjaksona, jonka aikana kyseiset palvelut on oletettu suoritetuiksi, eikä heinäkuussa 2010. Yhtiö katsoo myös, että veron perusteena olisi pitänyt olla vastaanotetun palvelun eikä suoritettujen palvelujen arvo.

31 Lisäksi Serebryannay vekin mukaan Bulgarian lainsäädäntö on arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan ja 26 artiklan vastainen siksi, että vain vastikkeelliset liiketoimet voivat olla veronalaisia.

32 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että sen käsiteltäväksi saatetun asian ratkaisemiseksi sen on määritettävä, onko tapahtunut palvelujen vaihto ja jos on, mitkä ovat näiden kahden suorituksen veron perusteen määrittämiseksi sovellettavat säännöt. Jos sitä vastoin ei ole kyse vaihdosta, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, muodostavatko Serebryannay vekin suorittamat palvelut verollisen suorituksen, milloin tässä tapauksessa mainittujen palveluiden verotettava tapahtuma toteutuu ja miten määritetään veron peruste.

33 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan veroviranomaiset ovat luokitelleet virheellisesti vuokraukseksi sen, että omistajat ovat antaneet kyseessä olevat huoneistot Serebryannay vekin käyttöön. Vuokraus on vastikkeellinen liiketoimi, mistä kyseisen tuomioistuimen mukaan pääasiassa ei ole kyse, koska kyseessä olevissa sopimuksissa on nimenomaisesti todettu, ettei vuokraa ole maksettava. Näin ollen kyseessä on vastikkeeton liiketoimi, joka koostuu lainauksesta. Serebryannay vekin suorittamien palvelujen rinnastaminen vuokran maksamiseksi olisi kyseisen tuomioistuimen mielestä vastoin osapuolten tahtoa.

34 Koska ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että Serebryannay vek hankki aineettoman käyttöomaisuushyödykkeen vastikkeena sille kyseessä olevien huoneistojen parantamisesta aiheutuneista kustannuksista, se pohtii, voidaanko tällaisen omaisuuden hankinta katsoa maksuksi parantamispalveluista. Jos näin on, kyseessä on sen mielestä vastikkeellinen liiketoimi, jolle ei ole vaikeaa määrittää verotettavan tapahtuman ajankohtaa tai veron perustetta. Jos näin ei ole, kyseessä on vastikkeeton palvelun suoritus, jota ei nyt käsiteltävän asian olosuhteissa voida rinnastaa vastikkeelliseen suoritukseen, koska kyseinen palvelu oli suoritettu Serebryannay vekin liiketoiminnan harjoittamiseksi. Ennakkoratkaisua pyytäneellä tuomioistuimella on kuitenkin epäilyksiä siitä, ovatko kansalliset säännökset, jotka koskevat muun muassa tällaisten vastikkeettomien palvelujen verollisuutta, veron perustetta ja verotettavan tapahtuman toteutusajankohtaa, yhteensoveltuvia arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan sekä 26, 62 ja 63 artiklan kanssa.

35 Näissä olosuhteissa Administrativen sad Varna on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Voidaanko [arvonlisävero]direktiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa tulkita siten, että aineettoman käyttöomaisuushyödykkeen hankinta vuokratun tai käyttöön annetun omaisuuden parannustöistä aiheutuvia kustannuksia vastaan merkitsee maksua parannustöistä muodostuvasta palvelusta, vaikka omaisuuden omistaja ei ole sopimuksen mukaan velvollinen maksamaan korvausta?

2) Ovatko [arvonlisävero]direktiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohta ja 26 artikla esteenä kansalliselle säännökselle, jonka mukaan vuokratun tai käyttöön annetun omaisuuden parantamispalvelujen suorittaminen vastikkeetta on joka tapauksessa verollista? Onko tähän kysymykseen vastattaessa pääasian kaltaisissa olosuhteissa merkitystä sillä, että

– vastikkeettoman palvelun suorittaja on käyttänyt oikeuttaan vähentää parannustöihin käytetyistä tavaroista ja palveluista maksettu arvonlisävero eikä vähennysoikeutta ole myöskään evätty siltä lainvoimaiseksi tulleeella veronoikaisupäätöksellä?

– yhtiö ei verotarkastuksen ajankohtana ollut vielä alkanut suorittaa verollisia liiketoimia kiinteällä omaisuudella, joskin sopimukset olivat vielä voimassa?

3) Ovatko [arvonlisävero]direktiivin 62 ja 63 artikla esteenä kansalliselle säännökselle, jonka mukaan verotettava tapahtuma ei toteudu palvelun suorittamishetkellä (tässä tapauksessa parannustöiden tekemishetkellä) vaan silloin, kun omaisuus tosiasiallisesti palautetaan parannettuna sopimuksen voimassaolon umpeutuessa tai käytön päättyessä?

4) Mikäli ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, minkä [arvonlisävero]direktiivin VII osaston säännöksen mukaan arvonlisäveron peruste on määritettävä silloin, kun vastikkeeton toimi ei kuulu direktiivin 26 artiklan soveltamisalaan?"

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

36 Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa tulkittava siten, että huoneiston kunnostus- ja kalustamispalvelut on katsottava suoritetuiksi vastikkeellisesti, kun huoneiston omistajan kanssa tekemänsä sopimuksen mukaan mainittujen palvelujen suorittaja yhtäältä sitoutuu suorittamaan kyseiset palvelut omalla kustannuksellaan ja toisaalta saa oikeuden määrätä huoneistosta käyttääkseen sitä liiketoiminnassaan sopimuksen voimassaoloaikana ilman, että sen on maksettava vuokraa, ja kun omistaja ottaa kunnostetun huoneiston haltuunsa sopimuksen voimassaolon päättyttyä.

37 Tässä yhteydessä on palautettava mieliin ensiksi, että edellytyksenä sille, että liiketoimi on mahdollista katsoa vastikkeelliseksi, on ainoastaan se, että on olemassa kyseisen tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen sekä verovelvollisen todella saaman vastikkeen välinen suora yhteys (ks. asia C-7412/03, Hotel Scandic Gåsabäck, tuomio 20.1.2005, Kok., s. I-743, 22 kohta ja asia C-285/10, Campsa Estaciones de Servicio, tuomio 9.6.2011, Kok., s. I-5059, 25 kohta). Tällainen suora yhteys muodostuu, kun palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja palvelun suorittajan saama korvaus on todellinen vastasuoritus vastaanottajan saamasta palvelusta (ks. mm. asia C-37/08, RCI Europe, tuomio 3.9.2009, Kok., s. I-7533, 24 kohta ja asia C-520/10, Lebara, tuomio 3.5.2012, 27

kohta).

38 Toiseksi vastikkeena tavaroiden luovutuksesta voi olla palveluiden suoritus ja tällainen suoritus voi olla arvonlisäverodirektiivin 73 artiklassa tarkoitettuna veron perusteena, kunhan tavaroiden luovutuksen ja palveluiden suorituksen välillä on suora yhteys ja palveluiden suorituksen arvo voidaan ilmaista rahana (asia C-380/99, Bertelsmann, tuomio 3.7.2001, Kok., s. I-5163, 17 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Sama pätee silloin, kun palveluiden suoritus vaihdetaan toiseen palveluiden suoritukseen, jos samat edellytykset täyttyvät.

39 Kolmanneksi vaihtosopimukset, joissa vastike on jo määritelmän mukaisesti luontoissuoritus, ja liiketoimet, joiden vastike on rahaa, ovat liiketaloudelliselta kannalta täysin samanlaisia tilanteita (ks. vastaavasti asia C-330/95, Goldsmiths, tuomio 3.7.1997, Kok., s. I-3801, 23–25 kohta ja asia C-549/11, Orfey, tuomio 19.12.2012, 35 kohta).

40 Tästä seuraa, että kun huoneiston omistajan kanssa tekemänsä sopimuksen mukaan kyseisen huoneiston kunnostus- ja kalustamispalvelujen suorittaja yhtäältä sitoutuu suorittamaan kyseiset palvelut omalla kustannuksellaan ja toisaalta saa oikeuden määrätä huoneistosta käyttääkseen sitä liiketoiminnassaan sopimuksen voimassaoloaikana ilman, että sen on maksettava vuokraa, ja kun omistaja ottaa kunnostetun huoneiston haltuunsa sopimuksen voimassaolon päättyttyä, tämä kunnostus- ja kalustamispalvelujen suoritus kuuluu arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettuun vastikkeellisten palvelujen suoritusten luokkaan. Mainitun suorituksen ja sen suorittajan kyseisestä suorituksesta todella saaman vastasuorituksen eli oikeuden määrätä kyseisestä huoneistosta välillä on nimittäin olemassa suora yhteys suorittajan liiketoiminnan harjoittamiseksi sopimuksen voimassaoloaikana.

41 Sillä, että kyseinen palvelujen suoritus hyödyttää huoneiston omistajaa vasta sopimuksen voimassaolon päättyttyä, ei ole vaikutusta, koska sopimuksen tekohetkestä lähtien sopimuspuolet sitoutuvat tällaisella synallagmaattisella sopimuksella suorittamaan toisilleen vastavuoroisia palveluja (ks. analogisesti asia C-174/00, Kennemer Golf, tuomio 21.3.2002, Kok., s. I-3293, 40 kohta ja em. asia RCI Europe, 31 ja 33 kohta).

42 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa on tulkittava siten, että huoneiston kunnostus- ja kalustamispalvelut on katsottava suoritetuiksi vastikkeellisesti, kun huoneiston omistajan kanssa tekemänsä sopimuksen mukaan mainittujen palvelujen suorittaja yhtäältä sitoutuu suorittamaan kyseiset palvelut omalla kustannuksellaan ja toisaalta saa oikeuden määrätä huoneistosta käyttääkseen sitä liiketoiminnassaan sopimuksen voimassaoloaikana ilman, että sen on maksettava vuokraa, ja kun omistaja ottaa kunnostetun huoneiston haltuunsa sopimuksen voimassaolon päättyttyä.

Toinen, kolmas ja neljäs kysymys

43 Toisen, kolmannen ja neljännen kysymyksen sanamuodosta ilmenee, että ne on esitetty vain sitä tilannetta silmällä pitäen, että ensimmäiseen kysymykseen annettavasta vastauksesta seuraisi, että ensimmäisessä kysymyksessä kuvatun kaltainen palvelujen suoritus ei kuulu arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettuun vastikkeellisten palvelujen suoritusten luokkaan.

44 Edellä esitetyn perusteella toiseen, kolmanteen ja neljänteen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

45 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kahdeksas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että huoneiston kunnostus- ja kalustamispalvelut on katsottava suoritetuiksi vastikkeellisesti, kun huoneiston omistajan kanssa tekemänsä sopimuksen mukaan mainittujen palvelujen suorittaja yhtäältä sitoutuu suorittamaan kyseiset palvelut omalla kustannuksellaan ja toisaalta saa oikeuden määrätä huoneistosta käyttääkseen sitä liiketoiminnassaan sopimuksen voimassaoloaikana ilman, että sen on maksettava vuokraa, ja kun omistaja ottaa kunnostetun huoneiston haltuunsa sopimuksen voimassaolon päätyttyä.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: bulgaria.